בבית המשפט העליון
בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 13590-06-26
קבוע לדיון ביום 30.11.2026

1. שריף זועבי
2.
3.
4.
5.
6. האגודה לזכויות האזרח בישראל
ע"י ב"כ עו"ד גדיר ניקולא (מ"ר 28524) ו/או אבנר פינצ'וק ו/או עודד פלר
ו/או דבי גילד-חיו ו/או טל חסין ו/או הגר שחטר ו/או ניצן אילני ו/או רעות
שאער ו/או הילה שרון ו/או עדן גלעד ו/יעל זיידמן ו/או אלזה בונייה
מהאגודה לזכויות האזרח בישראל

העותרים

נ ג ד

1. הכנסת
באמצעות הלשכה המשפטית של הכנסת
משכן הכנסת, קריית בן גוריון ירושלים, 9195016
טלפון: 02-6408650; פקס: 02-6496801, מייל: arkaot@knesset.gov.il

2. ממשלת ישראל
על ידי פרקליטות המדינה, משרד המשפטים
שדרות וולפסון 2, קריית הממשלה ע"ש דוד בן-גוריון
ירושלים, ת"ד 49029, מיקוד 9149001
טל' 073-3925590, פקס 02-6467011
דוא"ל HCJ-Dep@justice.gov.il

3. עיריית נוף הגליל
ע"י ב"כ עוה"ד ארז מילנר
ממשרד בן ארי, פיש ושות'
בית אדם – רח' מעלה השחרור 15, חיפה 3328439
טל': 04-8375105; פקס': 04-8370231
דוא"ל: ronen@bf-law.co.il

4. עיריית עכו
באמצעות ב"כ רונית עובדיה, מ.ר 029613 ו/או יובל כהן
ואח' ממשרד הררי טויסטר ושות'
מגדל ב.ס.ר 1, דרך בן גוריון 2, ר"ג 52573
טל': 03-7553800; פקס: 03-7553801
דוא"ל: ronit@htlaw.co.il

המשיבות

תגובה מטעם המדינה לעתירה

1. בהתאם להחלטות בית המשפט הנכבד (ובהן ארכות שניתנו), מוגשת בזאת תגובה מטעם המדינה לעתירה, לקראת הדיון בה הקבוע ליום 30.11.2026.

2. ראשית יצוין, כי לאחר שיח שהתקיים מול שר האוצר, התבקש על ידי מזכיר הממשלה ייצוג נפרד בעתירה דנן בנימוק שלשיטתם החוק אינו מעורר קשיים חוקתיים. לאחר בחינת הפנייה, הוחלט שלא להיעתר במקרה זה לבקשה לאפשר את התריג של ייצוג נפרד, וזאת,

1

בין היתר, שעה שאין מדובר, בשלב זה, בעמדה שלפיה יש לקבל את העתירות, כמפורט בתגובה זו; וכן שעה שהממשלה היא בשלב זה ממשלת מעבר, על כל המשתמע מכך. לצד זאת, הובהר במענה למזכיר הממשלה כי באפשרות הממשלה להעביר התייחסות מטעמה שתצורף לתגובה שתוגש לבית המשפט הנכבד, וזו מצורפת בזאת כנספח **<u>מש/1</u>**. בנוסף, הובהר כי ככל שיחולו התפתחויות בהליך או שיחול שינוי מהותי במצב הדברים, ניתן יהיה לשוב ולבחון את הבקשה.

<u>תמצית הדברים טרם פירוט</u>

3. במוקד העתירה דנן חוקתיותו של חוק עידוד יישוב עירוני מעורב (הוראת שעה), התשפ"ו–2026 (להלן גם "**החוק מושא העתירה**" או "**החוק**"), שהתקבל בכנסת ביום 30.3.2026 ופורסם ברשומות ביום 31.3.2026 (ספר החוקים 3515, עמ' 468).

4. בחוק – שהוא פרי הצעת חוק פרטית, ולא ממשלתית – נקבעה, במסגרת סעיף 11 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן "**פקודת מס הכנסה**" או "**הפקודה**") הטבת מס בשיעור של 12% לנישומים שהם תושבי יישוב (עירייה או מועצה מקומית, למעט מועצה אזורית) ששיעור תושביו הלא יהודים, או היהודים, הוא בין 35% ל-55% (מה שמוגדר בחוק כ"יישוב עירוני מעורב"), והוא משויך לאשכול 5 או נמוך מזה במדד הפריפריאליות של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

5. תוצאתו המעשית של החוק, היא יצירת הטבת מס חדשה, בשיעור של 12%, לנישומים שהם תושבי העיר נוף הגליל בלבד [שכן נישומים שהם תושבי שני היישובים האחרים שעונים על הקריטריון, עכו ומעלות תרשיחא, היו ועודם זכאים, לפני חקיקת חוק זה ומכוח סעיף חקיקה אחר, להטבת מס בשיעור של 12% ו-14%, בהתאמה, ועל כן החוק מושא העתירה אינו מייצר עבורם במישור המעשי הטבת מס חדשה כזו, שכאמור היתה קיימת עוד קודם לכן; עם זאת, הוא מעלה את תקרת הטבת המס הקיימת לנישומים שהם תושבי היישוב עכו ובכך מיטיב את מצבם של נישומים בעלי הכנסה גבוהה שם].

החוק נחקק כהוראת שעה, כך שהטבת המס האמורה בו חלה לגבי שנות המס 2026 (רטרואקטיבית מתחילתה – החלה להינתן לשכירים בתלושי המשכורת החל מאפריל 2026, על פי שנמסר מרשות המיסים) עד סוף שנת 2029, תוך ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להאריכה בצו לתקופות נוספות (שלא יעלו על שנתיים כל אחת), "בהתאם למדיניות הממשלה בנושא יישובים מעורבים", כאמור בחוק.

6. לטענת העותרים, בתמצית, החוק חוקק עבור העיר נוף הגליל, מתוך מניעים גזעניים ושיקולים זרים, ובהיעדר תשתית עובדתית שמצדיקה את הקריטריון שנקבע בגדר החוק או את מתן ההטבה לתושבים בעיר. העותרים מבקשים כי החוק יבוטל, או שיבוטלו באמצעות עקרון "העיפרון הכחול" הגדרת "יישוב עירוני מעורב" והתיבות "עירוני מעורב"

2

בכל מקום שבו הן מופיעה בחוק, כך שהוא יחול על תושבי כל יישוב שמשויך לאשכול 5 או נמוך מזה במדד הפריפריאליות.

7. כבר בפתח הדברים יודגש כי החוק מושא העתירה מקורו בהצעת חוק פרטית, אשר לא קדמה לה עבודת מטה ממשלתית, על מכלול ההליכים המקצועיים והמשפטיים הנלווים לגיבושה של הצעת חוק ממשלתית [ותוך שהצעה ראשונית בנושא שהועלתה מצד שר האוצר בפני גורמי המקצוע והייעוץ המשפטי (עוד בטרם עלתה הצעת החוק הפרטית לדיון בוועדת השרים לענייני חקיקה) עוררה לעמדתם קשיים מהותיים]. במהלך הליך החקיקה עמדו גורמי המקצוע בממשלה על הקשיים המהותיים הגלומים בהצעת החוק, ונציגי הייעוץ המשפטי לממשלה הצביעו על הקשיים החוקתיים המשמעותיים שמעורר ההסדר שהתגבש, אשר באים לידי ביטוי גם בטענות העותרים. בנסיבות אלה, ובשים לב לכך שגיבוש החקיקה לווה על ידי הייעוץ המשפטי לכנסת, נראה כי עיקר המענה לטענות המועלות בעתירה ביחס להסדר החקיקתי שהתקבל מצוי מטבע הדברים לפתחה של הכנסת, היא משיבה 1.

8. לגופם של דברים, לעמדת המדינה, בהמשך לדברים שהובעו על ידי גורמי הייעוץ המשפטי לממשלה במסגרת הליך החקיקה בכנסת, החוק מעורר קשיים חוקתיים משמעותיים, המחייבים לכל הפחות בחינה מחודשת של הסוגיה. בצד האמור, בימים אלה הושבעה כנסת חדשה והחלו הליכים לכינונה של ממשלה חדשה, ובשים לב לאופייה של הסוגיה ולמכלול השיקולים הכרוכים בה, נראה שמטעמי כיבוד לעמדת המדינה, טרם הכרעה משפטית בסוגיה, יש מקום לאפשר לכנסת ולממשלה להידרש לנושא על מנת שיוכלו לבחון את האפשרות ליתן מענה לקשיים האמורים.

בהקשר אחרון זה יצוין גם כי על פי שנמסר ממשרד האוצר ומרשות המיסים, בעת האחרונה נערכת בידי גורמי המקצוע בהם בחינה מקיפה של מדיניות המס בכללותה. בתוך כך, וכחלק מגיבוש ההמלצות בדבר מדיניות ההטבות והפטורים הקיימים בפקודת מס הכנסה, נבחנת גם מדיניות מתן הטבות המס לתושבי "יישובים מוטבים" בהתאם לסעיף 11 לפקודת מס הכנסה – **בכל הארץ**. בהקשר זה, נבחן גם האופן שבו הטבות המס משתלבות עם שאר הטבות המס בפקודה, וכן נבחנים שינויים במודל הקיים של הטבות המס ליישובים, בהתחשב בתכליתו, לצורך טיובו והגברת האפקטיביות שלו. תוצריה של עבודת מטה זו עתידים להיות מוצגים כהמלצת הדרג המקצועי לממשלה החדשה לאחר הקמתה.

9. מהלך הדברים יהיה כדלקמן. תחילה נעמוד על מהותן של הטבות מס ליישובים ופסיקתו של בית משפט נכבד זה (**"הלכת נסר"**), אשר נדרשה בפירוט לסוגיית דרך הקצאתן בחקיקה של הטבות מס ליישובים ולבחינה החוקתית של הסוגיה – **פסיקה זו היא אפוא המסגרת המשפטית שלאורה יש לבחון את הדברים גם בענייננו**. לאחר מכן נידרש לדרך התפתחות הדברים בנוגע להצעת החוק בעניינו. בהמשך לכך, ועל יסוד כל אלה, תובא העמדה המשפטית ביחס לחוק.

3

המסגרת הנורמטיבית – חקיקת הטבות מס לנישומים על יסוד היישוב שבו הם תושבים וההלכה שנקבעה בעניין נסר

10. מתן הטבות מס לנישומים בהתאם ליישוב שבו הם גרים מהווה, בעיקרו של דבר, כלי מדיניות, ככלל בידי הממשלה, שננקט כדי להגדיל את היכולת של יישובים בפריפריה למשוך אליהם אוכלוסייה משלמת מס, קרי, אוכלוסייה הנמנית עם מעמד הביניים והגבוה, מתוך הנחה שנוכחות אוכלוסייה בעלת הכנסות גבוהות ביישובים כאמור תביא לעלייה ברמת החיים בהם, ובכך יוטב מצבה גם של האוכלוסייה ביישוב שאינה נישומה ואינה נהנית אפוא במישרין מהטבות המס.

11. ברגיל, וכפי שגם ניתן להתרשם מן ההטבות השונות המופיעות בסעיף 11 לפקודת מס הכנסה, העוסק בהטבות מס ליישובים, במוקד השיקולים שעל יסודם ניתנות הטבות מס נמצאים שיקולים של פריפריאליות גיאוגרפית, מצב חברתי-כלכלי, וקירבה לגבול (מה שיש בו מטבע הדברים גם כדי להשליך על סיכון ביטחוני).

12. לאורך השנים, עד הלכת **נסר** שנפסקה על ידי בית משפט נכבד זה (ותתואר להלן), נהגה פרקטיקה חקיקתית שכללה בעיקר קביעה של היישובים המוטבים בדרך שמית, כלומר תוך נקיבה בשמות היישובים עצמם בחקיקה, מבלי ששוקפו במסגרת החקיקה הקריטריונים והעקרונות שבגינם נבחרו אותם יישובים; וזאת, על יסוד תפיסה שמדובר בסוגיה של מדיניות "פרופר", הנתונה בפררוגטיבה של הממשלה או של הכנסת לעודד יישובים מסוימים באזורים מסוימים, וככזו מצדיקה את קביעת היישובים בדרך זו. אלא שהגם שהטבות מס מהוות כאמור בעיקרו של דבר כלי במדיניות, הדבר עורר קושי וטענות בלתי מבוטלים לגבי השיקולים שביסוד הבחירה ביישובים שנבחרו, ובכלל זה גם טענות לאפליה בין יישובים שהחוק נקב בשמותיהם לבין יישובים אחרים, שבהם עשויים לכאורה להתקיים אותם מאפיינים המצדיקים את הטבת המס ואף על פי כן שמותיהם לא ננקבו.

13. הדברים הובאו לדיון ארוך ומפורט בפני בית משפט נכבד זה במסגרת עתירות שהוגשו לבית המשפט הנכבד בין השנים 2002-2007 ונידונו במאוחד, ובהן ניתן לבסוף בשנת 2012 פסק דינו של בית משפט נכבד זה [כבוד הנשיאה (בדימ') בינייש, כבוד הנשיא גרוניס, כבוד המשנה לנשיא ריבלין] – בג"ץ 8300/02 **נסר נ' ממשלת ישראל** (22.5.2012; להלן "**עניין נסר**" או "**הלכת נסר**").

14. פסק הדין בעניין **נסר** עסק בסוגיית חוקתיותן של הטבות המס ליישובים ובמרחב החוקתי הנתון למחוקק בבואו להחליט על הטבות מס. בפסק הדין עמד בית המשפט הנכבד [בעיקר מפי כבוד הנשיאה (בדימ') בינייש, אשר כתבה את חוות הדעת המרכזית, ושאליה הצטרפו בהסכמה ותוך הוספת הערות בקצרה משלהם כבוד הנשיא גרוניס וכבוד המשנה לנשיא ריבלין] בין היתר על מהותה של הטבת המס, הקשר שלה לזכות לשוויון כנגזר מהזכות לכבוד האדם המנויה בחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, וכנגזר מכך, על שאלת החובה החלה על המחוקק להחליט על הטבות מס ליישובים תוך שימוש בקריטריונים ענייניים,

4

שוויוניים, אחידים וראויים. בית המשפט הנכבד הדגיש כי הטבת מס ליישוב היא הטבת מס ישירה לכיסו של הנישום ביישוב מוטב, ש"שורת הנטו" שלו הופכת אפוא גבוהה יותר תודות לכסף ציבורי. הדגש היה על השוויון בין נישומים שונים בעלי מאפיינים זהים, שאחד מהם מתגורר ביישוב שהמחוקק בחר להיטיב עימו, ואילו האחר לא. כדי להצדיק את הכסף הציבורי שיממן "נטו" גבוה יותר לאחד ולא לאחר, נפסק כי יש הכרח לחדול מהרשימות השמיות, ולקבוע תחתן קריטריונים שקופים ושוויוניים, כך שהטבות המס תינתנה על יסוד תשתית רציונלית והוגנת.

קביעותיו של בית משפט נכבד זה בעניין נסר הן אפוא המסגרת המשפטית החולשת על הסוגיה מושא העתירה דנן, וממילא ההתייחסות שתובא להלן בתגובה זו ביחס לחוק מושא העתירה תהיה על פי מסגרת זו של הלכת נסר והניתוח החוקתי שנעשה במסגרתה, תוך יישום הדברים, שנקבעו בעניין נסר, לענייננו כאן. מפאת חשיבות הדברים שנקבעו בעניין **נסר**, נעמוד עליהם תוך פירוט מתוך פסק הדין.

15. פסק הדין בעניין **נסר** ניתן על רקע מצב שבו סעיף 11(ב) לפקודת מס הכנסה קבע רשימה פרטנית של יישובים, אשר נישומים שהם תושביהם יהיו זכאים להנחות במס הכנסה, תוך שרשימת היישובים ברובה לא הוגדרה על ידי קריטריונים, והזכאות הוענקה באמצעות ציון שמם המפורש של היישובים. השאלה שניצבה בפני בית המשפט הנכבד היתה האם רשימת היישובים הקבועה בפקודה היא רשימה הנגועה באפליה בלתי חוקתית.

בית המשפט הנכבד עמד על מהותו ותכליתו של הסדר הטבות מס ליישובים:

> "במוקד ההליכים שלפנינו עומדת הסדרתו של מנגנון מיסוי הקושר בין מקום מגורי הנישומים לבין זכאותם ליהנות מהנחות בשיעורים משתנים במס הכנסה. מטבע הדברים, הזכאות להנחה משפיעה בעיקר על נישומים המשתכרים מעל סף ההכנסה, קרי על נישומים הנמנים עם מעמד הביניים והגבוה. השפעה זו, כפי שעולה מנייר עמדה שצורף מטעם רשות המסים להודעת הממשלה מיום 27.1.2008, היא שעומדת ביסוד המודל המעוגן בסעיף 11(ב) לפקודה והיא שמבהירה את תכליתו – **משיכת אוכלוסייה מבוססת ועידודה להשתקע ביישובים המזכים, תוך הקטנת נטישת התושבים הוותיקים**. באופן האמור, מבקשות הטבות המס לשמור על **מאזן הגירה חיובי לאורך זמן**, אשר יוביל להתרחבות היישובים המזכים ולהתפתחותם מבחינה כלכלית וחברתית. לשון אחר: הצורך להעניק סיוע ליישובים המזכים מלמד על שונותן של הרשויות המוניציפאליות בכל הקשור ליכולתן למשוך אליהן אוכלוסיות מבוססות (ראו סעיף 5 לנייר העמדה שצורף מטעם רשות המסים). המדינה, כמי שמשקיפה על האופן בו מפוזרת האוכלוסייה מנקודת מבט לאומית, מודעת לשונות זו ומבקשת לאזנה, בין היתר, באמצעות מתן תמריצים כלכליים. כפי שעולה מעמדת רשות המיסים, עיקר הפערים בין הרשויות מתבטא בפערים הגיאוגרפיים שבין יישובי הפריפריה ויישובי מרכז הארץ; פערים המשפיעים על התייקרות המצרכים והשירותים בפריפריה. בנוסף, רשות המסים ציינה כי לאורך השנים ביקשה המדינה לעשות שימוש בהטבות המס על מנת לעודד התיישבות באזורים הסמוכים לגבולות היבשתיים של

5

ישראל, וזאת כחלק מתפיסה לאומית רחבה." (פיסקה 32 לפסק הדין; ההדגשות לא במקור).

16. בהמשך לכך, עמד בית המשפט הנכבד על כך שמתן הטבות מס מחויב להיעשות בדרך ענייניות, שוויונית וגלויה, וזאת כחלק מהתפיסה הבסיסית הכללית המחייבת כי חלוקת משאבי המדינה, בין בדרך של הטלת מס ובין בדרכים אחרות, חייבת להיעשות בהגינות ועל יסוד שוויון, ומכאן גם הדרישה לכך שהטבות המס תיקבענה על פי קריטריונים ברורים, גלויים, ענייניים ושוויוניים:

> "[...] מסורת ארוכת שנים, שליוותה את ממשלות ישראל מקדמת דנא ובית משפט זה שב וחזר עליה פעמים רבות, מתייחסת לחובה לחלק את משאבי המדינה בהתאם לקריטריונים שווים, ברורים וגלויים. חקיקה שרירותית, כדוגמת סעיף 11(ב) לפקודה, הנוקבת בשמות היישובים הזכאים ותו לא, עומדת בסתירה לחובה זו, המבוססת על העיקרון היסודי לפיו המדינה, שעה שהיא מנהלת את ענייני הציבור ומשאביו, אינה רשאית לנהוג בהם כבשלה. כך נפסק בעניין איסור ההפליה בחלוקת כספי תמיכות לאברכים ולסטודנטים (בג"ץ 4212/00 **ארנן יקותיאלי ז"ל נ' השר לענייני דתות**, פסקאות 31-33 לפסק-דיני (טרם פורסם, 14.6.2010), להלן: עניין **יקותיאלי**); בעניין תקצוב בתי עלמין לעדות הדתיות (בג"ץ 1113/99 **עדאלה - המרכז המשפטי לזכויות המיעוט הערבי בישראל נ' השר לענייני דתות**, פ"ד נד(2) 164, עמ' 177-179 (2000), להלן: עניין **בתי העלמין**); בעניין הקצאת תקנים לקציני ביקור סדיר בחינוך הממלכתי (בג"ץ 6671/03 **מונג'ד אבו-גאנם נ' משרד החינוך**, פ"ד נט(5) 577, 589-590 (2005)); בעניין הקצאת משאבים והחלת פרויקט שיקום שכונות בישובים ערביים (בג"ץ 727/00 **ועד ראשי הרשויות המקומיות בישראל נ' שר הבינוי והשיכון**, פ"ד נו(2) 79, 88-90 (2001), להלן: עניין **ועד ראשי הרשויות הערביות**); בעניין תמיכת עיריית ירושלים במרכזים קהילתיים, לרבות המרכז המשמש את הקהילה הגאה בעיר (עע"מ 343/09 **הבית הפתוח בירושלים לגאווה וסובלנות נ' עיריית ירושלים** (טרם פורסם, 14.9.2010), פסקה 74 לפסק-דינו של השופט **י' עמית**, להלן: עניין **הבית הפתוח**); בעניין תמיכת המדינה במכוני גיור פרטיים (בג"ץ 11585/05 **התנועה ליחדות מתקדמת בישראל נ' המשרד לקליטת עליה**, פסקאות 17 ו-21 לפסק-דיני (טרם פורסם, 19.5.2009), להלן: עניין **התנועה ליחדות מתקדמת**) ועוד. מפסיפס פסיקתי זה מצטיירת חובתה של המדינה לנהוג על-פי אמות מידה שוויוניות שעה שהיא מבקשת להקצות את משאביה לטובתם של יחידים או קבוצות. הולמים לענייננו דבריו הקולעים של השופט **י' זמיר** בעניין **בתי העלמין**:
>
> > "עקרון השוויון מחייב כל גוף ציבורי במדינה. הוא מחייב, קודם כול, את המדינה עצמה. עקרון השוויון חל על כל התחומים שבהם פועלת המדינה. הוא חל, בראש וראשונה, על הקצאת משאבים של המדינה. המשאבים של המדינה, אם קרקע ואם כסף, וכן גם משאבים אחרים, שייכים לכל האזרחים, וכל האזרחים זכאים ליהנות מהם על-פי עקרון השוויון, ללא הפליה מחמת דת, גזע, מין או שיקול פסול אחר" (**שם**, עמ' 170).
>
> **36.** מן החובה החלה על המדינה לנהוג בשוויון בהקצאת משאבים – או למצער לחלקם בהתאם להבחנות רלוונטיות – נגזרת

6

החובה להנהיג קריטריונים על-פיהם יוגדרו תנאי הזכאות והיקפם המשתנה של המשאבים המוקצים (ראו, למשל: בג"ץ 1703/92 **ק.א.ל קווי אוויר למטען בע"מ נ' ראש הממשלה**, פ"ד נב(4) 193, 202-203 והאסמכתאות המובאות שם (1998); בג"ץ 8569/96 **הסתדרות הנוער העובד והלומד נ' שר החינוך התרבות והספורט**, פ"ד נב(1) 597, 601 ו-620 (1998); עניין **יקותיאלי**, פסקה 29 לפסק דיני; וכן סעיף 3א לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985). חלוקת משאבים ללא קריטריונים יוצרת מראית עין של חלוקה שהיא שרירותית, שאין בה הגיון פנימי ושאינה מבוססת על הבחנות רלוונטיות. מנגד, חלוקת משאבים הנסמכת על קריטריונים מחזקת את אופייה האובייקטיבי של החלוקה ומסייעת בהגשמת עקרון השוויון. היא אף מוצדקת מבחינה תועלתנית, שכן היא מבטיחה את שימושו היעיל של המשאב החברתי ואת ניצולו המיטבי (ראו עמדתי בעניין **ועד ראשי הרשויות הערביות**, עמ' 90)." (פיסקאות 35-36).

17. בהמשך לכך, עמד בית המשפט הנכבד על כך שמתן הטבות מס על דרך של נקיבה בשם יישוב ולא בדרך של קביעת קריטריון גלוי, ענייני ושוויוני עולה כדי פגיעה בזכות חוקתית, היא הזכות לשוויון הנגזרת מהזכות לכבוד האדם שבחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו:

"[...] תיקון 146 – בין אם הייתה זו כוונתו המקורית ובין אם לאו – מביא לתוצאה שהדעת אינה סובלת. במסגרתו סטה המחוקק מקריטריון שעיצב את תכליתו – סיוע ליישובי עוטף עזה – לטובת רשימה שרירותית של רשויות ויישובים שאין בינם ובין התכלית הכתובה דבר וחצי דבר. הופלו במסגרתו יישובים שעל פני הדברים מצבם אינו שונה מזה של הרשויות שנבחרו לזכות בהטבות המס. הפגיעה בתושבי אותם יישובים אינה אך פגיעה בשוויון, אלא היא גם פגיעה בכבודם. היא פגיעה בזכותם לקדם את חייהם באורח אוטונומי; היא פגיעה בפרנסתם; היא פגיעה בשוויון הסיכויים שלהם ובעיקר, היא פגיעה בזכותם הבסיסית שלא **לסבול יחס מקפח** מהשלטון. אכן, "אדם, המגלה כי לבחירותיו לא ניתן משקל שווה לאלה של רעיו, הנוכח כי אין יסוד רציונלי לעובדה כי האחר, בניגוד אליו, זוכה לממש את העדפותיו, המרגיש כי אינו זוכה להכרה, ובפרט שעה שבחירותיו משרתות גם את עניינם של אחרים זולתו, והחש עצמו נפגע בגין בחירות שעשה בלא טעם ממשי לדבר, הוא ללא ספק אדם שכבודו נפגע" (דברי השופט **א' א' לוי בפרשת גיוס בחורי ישיבה**, עמ' 781). אכן, התעלמות מן המאפיינים של תושבי רשויות מקומיות שעה שהכנסת מבקשת ליתן הטבות מס ליחידים, פוגעת בכבודם של אותם יחידים הזכאים, על-פני הדברים, לקבל הטבות מס בדומה לשכניהם הדומים להם. התעלמות מהדמיון בין השניים – זה הנהנה מהטבת מס וזה שאמור ליהנות אך הודר מרשימת הזכאות – שוללת את האוטונומיה של האדם שהודר. הפליה כאמור מעבירה מסר חברתי מקפח ומבטל לכל אותם נישומים שהטבת המס דילגה מעל ראשיהם, ללא כל הצדקה או הבחנה עניינית. ויודגש, הענקת הטבות מס שקולה במהותה הכלכלית להענקת כספי ציבור ליחידים נבחרים. אף שנכון הדבר כי אין המדינה מעבירה כסף במישרין לנישומים (ועל כן מקובל לראות בכך תמיכה עקיפה), הרי שמבחינה מהותית שקולה התמיכה העקיפה לחיוב כל הנישומים בתשלום מס, ובשלב השני להחזרתו רק ליחידים נבחרים. חלוקה כגון דא של משאבי ציבור, ללא קריטריונים, מבנה מציאות בה יחידים נבחרים זוכים לעדיפות על פני זולתם, אף שאין ביניהם כל שונות רלוונטית שתצדיק זאת. יש בכך משום זלזול בוטה במעמדו השווה של

7

> האדם בעיני הרשויות. שמירה על כבודו של האדם באשר הוא אדם – כמתחייב מהוראת סעיף 2 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו – אינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם חלוקה כה שרירותית של משאבי ציבור." (פיסקה 46; ההדגשה במקור).

18. עוד קבע בית המשפט הנכבד כי פגיעה זו בזכות החוקתית לשוויון הנגזרת מהזכות לכבוד אינה עומדת בתנאי פיסקת ההגבלה:

> "הפגיעה החוקתית בזכות לשוויון הנגרמת כתוצאה מתיקון 146 אינה עומדת בתנאי פסקת ההגבלה, ובפרט בתנאי המידתיות. ראשית, היעדרם של קריטריונים כלשהם, כפי שנזכר לעיל, מקשה על הערכת הקשר הרציונלי שבין האמצעי והמטרה, בהתאם למבחן המשנה הראשון של המידתיות. ללא קריטריונים המבהירים את אופני החלוקה לא ניתן להעריך האם התכליות שביסוד סעיף 11(ב) (ותיקון 146 במסגרתו) – תכליות שהן ראויות כשלעצמן – אכן מוגשמות. שנית, ובעיקר, הפגיעה אינה מקיימת את מבחן המשנה השני של המידתיות – מבחן האמצעי שפגיעתו פחותה. על-פי מבחן זה, על התכלית החקיקתית להיות מושגת באמצעים שפגיעתם בזכות לשוויון תהיה פחותה יותר. במקרה דנן, האמצעי האמור ניתן היה למימוש בדמות הענקת ההטבות על-פי קריטריונים ברורים, עניינים ושוויוניים, אשר החלתם היתה מגשימה – כך יש להניח – את תכלית מתן הטבות המס תוך כיבוד הזכות לשוויון. אמצעי זה הוצע על-ידי ועדת סופר וקודמותיה והיה על הכנסת לאמצו במתכונת כזו או אחרת. עוד ראוי להעיר, כי במקרים דומים אחרים ראתה הכנסת לנכון להגדיר קריטריונים חקוקים למתן הטבות כספיות (ראו, לדוגמה, את הוראת השעה וכן את חוק יסודות התקציב (תיקון מס' 39), התשע"א-2011 בעניין מתן פטור מדמי חכירה שנתיים למינהל מקרקעי ישראל). משהכנסת לא עשתה כן בענייננו, ומשנמצא כי חקיקתה פוגעת בזכות לשוויון כחלק מן הזכות לכבוד האדם, לא ניתן לומר עוד כי תיקון 146 מקיים את מבחן המשנה השני של המידתיות, ולפיכך, הוא אינו חוקתי." (פיסקה 48; כן ראו פיסקה 53 סיפה).

19. נוסף על האמור, חשוב לציין, כי בעניין **נסר** עמד בית המשפט הנכבד על כך שלא זו בלבד שהפגיעה שם כרוכה היתה אך בהיעדר קריטריונים גלויים ושוויוניים שיש בהם כדי לעורר את החשש הממשי לאפליה, אלא שמדובר היה גם בחשש לאפליה על רקע "חשוד", שעה שבין היישובים המוטבים היו יישובים יהודיים (קרי מבחינת זהות תושביהם) בעוד שיישובים לא-יהודיים, הנמצאים ממש בסמוך לאותם יישובים יהודיים מוטבים או מאופיינים במאפיינים דומים לה מן הבחינות הרלוונטיות להענקת הטבת מס, לא זכו לאותה הטבת מס. כך עמד על הדברים בית המשפט הנכבד:

> "[...] על-פי מפה שצרפה הממשלה, בהודעתה מיום 10.12.2009, עולה בבירור כי היישוב הערבי מזרעה מצוי בסמיכות רבה, שלא לומר נושק, ליישובים היהודיים שבי ציון ועברון, הזכאים להטבות מס לפי סעיף 11(ב)(3)(ד) לפקודה. על-פי תצהיר שצורף לעתירה, ושלא נסתר בתגובת המשיבים, כל שמפריד בין בתי היישובים הינו כביש שרוחבו מטרים ספורים. מעברו האחד של הכביש, מקום שמרבית התושבים הינם יהודים, מעניקה הפקודה הטבות מס; ואילו מעברו השני של הכביש, מקום שמרבית

8

התושבים הינם ערבים, נמנעת הפקודה מלהעניק את הטבותיה. תמונה זו משקפת הפליה – כך ממש. הניסיון לטעון כי ריחוקו של הישוב מזרעה מן הגבול הוא ששולל את זכאותו להטבות מס הינו ניסיון עקר. אמת, הישוב מזרעה מרוחק מגבול הלבנון כ-11.8 קילומטר. מרחק זה אכן עולה על הקריטריון הגיאוגרפי-ביטחוני **הלא כתוב** שדובר בו בעבר בהחלטות הממשלה ושעניינו מרחק תשעה קילומטרים מגבול הלבנון. יחד עם זאת, ועל-פי המפה שצרפה הממשלה להודעותיה, עולה כי יישובים יהודיים נוספים המרוחקים באופן דומה למרחקה של מזרעה מן הגבול, ולמעלה מכך, הוספו לפקודה. כך נעשה בעניינה של העיר עכו וכך בעניינם של הישובים שבי-ציון ועברון. יתר על כן, המתבונן במפה שצרפה הממשלה יגלה שורה ארוכה של יישובים הזכאים להטבות מס ה"נופלים" בדיוק על "קו עשרת הקילומטרים" (קו כחול מקוטע) ואף דרומה לו. בין יישובים אלו נמנים נתיב השיירה, יחיעם, כפר ורדים וגונן, אשר זכאותם להטבות מס עוגנה בסעיף 11(ב)(3)(ד) לפקודה, על בסיס טעמים ביטחוניים של קרבה גיאוגרפית לגבול הלבנון. משאלה פני הדברים, אין לקבל את הטענה כי סעיף 11(ב)(3)(ד) נערך על-פי קריטריון גיאוגרפי קשיח של מרחק בן תשעה קילומטרים מהגבול. מטרידה במיוחד ההחלטה של הממשלה והכנסת לכלול ברשימת הזכאות יישובים יהודיים שמרחקם מן הגבול עולה על תשעה קילומטרים, אך באותה העת ממש להימנע מלנהוג כך בעניינם של יישובים ערביים המקיימים אותם טעמים ביטחוניים-גיאוגרפיים של קרבה לגבול הצפון. גם אם היחס השונה לשווים אינו נובע מכוונת הפליה הרי די בתוצאה, אפילו היתה זו אקראית, כדי לקבוע כי בנסיבות העניין קיימת הפליה (פרשת **ועדת המעקב העליונה**, עמ' 32-33). בעניין שלפנינו מדובר בהפרה מובהקת של עקרון השוויון עקב פגיעה בקבוצת אוכלוסייה מודרת. הפליה זו נמנית עם ה"הפליות החשודות" הפוגעות בזכות החוקתית לשוויון, שכן הפגיעה קשורה בקשר הדוק וענייני לזכותם של התושבים לכבוד." (פיסקה 50 ; ההדגשה במקור).

ובהמשך:

"סיכומו של דבר, סעיף 11(ב) לפקודה (בנוסחו לאחר תיקון 134 ו-146) נוקט בעניינם של תושבי מזרעה, כיסרא-סמיע ובית-ג'אן יחס שונה לשווים ללא כל שונות רלוונטית. הפלייה זו של תושבי מזרעה, כיסרא-סמיע ובית-ג'אן נמנית עם ההפליות המובהקות שישנן. בתוצאתה היא לוקה באחת מן ההבחנות החשודות ביותר – הבחנה על בסיס לאום. ככזו, היא גוררת עימה באופן מובנה פגיעה בכבודם של תושבי שלושת היישובים ומעמידה אותם בעמדה נחותה, לכאורה, ביחס לשכניהם היהודים. התמשכות ההפליה לאורך שנים; התעלמות הגורמים הרלוונטיים בממשלה מפניות נציגי התושבים והימנעות הכנסת מהסדרת המצב, מגבירות את עוצמת הפגיעה בזכות לשוויון. ככל שנמשכה ההתעלמות, כך נכרכה הפגיעה באופן הדוק יותר בזכותם החוקתית של התושבים לכבוד (ראו, בג"ץ 5373/08 **אסמעיל אברהים אבו לבדה נ' שרת החינוך** (טרם פורסם, 6.2.2011), פסקה 29 לפסק-דינה של השופטת **א' פרוקצ'יה** והאסמכתאות המופיעות שם; עניין **יקותיאלי**, פסקה 6 לפסק-דיני)). פגיעה כה בולטת בזכות לשוויון ובזכות לכבוד של התושבים מן העבר האחד, ואדישותן של הרשויות המבצעת והמחוקקת מן העבר השני, חותרות תחת העקרונות הבסיסיים של שיטת המשפט שלנו. ברי כי פגיעה זו גם לא נעשתה לתכלית ראויה ובוודאי שאין היא מידתית" (פיסקה 53).

9

20. הנה כי כן, אין אנו נמצאים בעניינו על קרקע בלתי חרושה ונדרשים לשאלות מבראשית. בעניין **נסר** עמד בית המשפט הנכבד על הקושי המשמעותי, והפגיעה בשוויון העולה כדי פגיעה בזכות החוקתית לכבוד, הכרוכים במתן הטבות מס ליישובים שלא על פי קריטריונים גלויים, שוויוניים, ענייניים ואחידים, תוך שמתוך חובת השוויון מתחייב כמובן שלא יהיו מלאכותיים ולמראית עין. על רקע זה, נפנה עתה לתאר את החוק מושא העתירה דנן, שבמסגרתו הוסף לסעיף 11 לפקודת מס הכנסה, העוסק כאמור בהטבות מס ליישובים, סעיף-קטן חדש, שעניינו מתן הטבת מס חדשה, הניתנת בעיקרה על פי שיעור התושבים הלא-יהודים ושיעור התושבים היהודים ביישוב.

<u>התפתחות החוק מושא העתירה</u>

<u>הצעת החוק המקורית</u>

21. ראשיתו של החוק בהצעת חוק פרטית (פ/5997/25) מטעם מספר חברי כנסת (ח"כ ניסים ואטורי ו-8 אח') מסיעות הליכוד, ישראל ביתנו וכחול-לבן, שהונחה על שולחן הכנסת לדיון מוקדם ביום 14.7.2025, במהלך כהונתה של הכנסת ה-25.

הצעות החוק בקריאות השונות ופרוטוקולי הדיונים בוועדת הכספים ובמליאת הכנסת נמצאים במאגר החקיקה הלאומי באתר הכנסת, בקישור הבא – https://main.knesset.gov.il/activity/legislation/laws/pages/lawbill.aspx?t=lawsuggestionssearch&lawitemid=2233804.

22. בהצעת החוק המקורית לא הוגדר כלל קריטריון של יישוב מעורב, אלא הוצע לקבוע כי יישוב מעורב יהיה יישוב שבו תושבים יהודים ושאינם יהודים "**כפי שקבעה הממשלה בהתאם למדיניותה, בין השאר בהתאם למטרות חוק זה**". כעולה מהצעת החוק לקריאה טרומית, מטרתה הייתה "**לסייע ליישובים עירוניים מעורבים שנקבעו לפי החלטת ממשלה, לקידום ההתיישבות בהם ולמניעת הגירה שלילית של אוכלוסייה מתחומם, לשם פיתוחם, חיזוקם ושמירה על מרקם החיים בהם**". בהתאם להצעה, תושבים ביישוב עירוני מעורב יזכו לזיכוי מס בשיעור של 9%. עוד במסגרת ההצעה הוצע כי תיקבע הוראת שעה, לפיה בשנים 2025-2029 יינתן זיכוי נוסף של 3% לתושבים ביישוב עירוני מעורב שקבעה הממשלה.

דברי ההסבר להצעת החוק לקריאה טרומית התייחסו לכך שישנם יישובים שהאוכלוסייה בהם מעורבת "**ובשל קרבתם ליישובים שתושביהם זכאים להטבות מס גבוהות יותר, יש מהם הגירה שלילית ונטישת אוכלוסייה אמידה אל יישובים אלה**". יצוין כי נימוק זה הופיע בעבר כנימוק למתן הטבה לעכו בשל סמיכותה לנהריה (ראו להלן), ואילו בהליך החקיקה של החוק מושא העתירה דנן לא ניתנה דוגמה ליישוב כזה שנפגע בשל סמיכותו ויש לכך גם קשר להיותו מעורב. לפי דברי ההסבר, הצעת החוק נועדה לחזק את היישובים המעורבים, ולשם כך הוצע לקבוע בחוק הטבות מס עבור תושביהם, לפי החלטת ממשלה ובהתאם

10

למדיניותה. דברי ההסבר נימקו את ההצעה לתוספת של 3% בזיכוי המס המוצעת בגדר הוראת השעה ב"מצב הלחימה המתמשך שבו מצויה מדינת ישראל".

23. עובר לדיון המוקדם בהצעת החוק, הצעת החוק נידונה בוועדת השרים לענייני חקיקה (להלן "**ועדת השרים לחקיקה**"). לקראת הדיון בוועדה, הוצגה חוות דעת מטעם הייעוץ המשפטי לממשלה ביחס להצעת החוק, אשר עמדה על **קשיים משפטיים משמעותיים בהצעה, שעלולים לעלות כדי מניעה משפטית**.

בחוות הדעת צוין כי בהתאם לפסיקת בית המשפט הנכבד בעניין **נסר**, נדרש לקבוע קריטריון למתן הטבת מס בחקיקה ראשית, אשר יהיה שקוף ושוויוני ויתבסס על תשתית עובדתית שמצדיקה אותו. בחוות הדעת הודגש כי הצעת החוק נעדרת קריטריון מוגדר, וכן נעדרת כל תשתית שמנמקת או מצביעה על קשר כלשהו בין היותו של יישוב מעורב לבין הצורך לעודד אוכלוסייה חזקה להגיע אליו. עוד הודגש כי ההצעה מקנה לממשלה שיקול דעת מוחלט לנקוב ביישובים שיזכו בהטבת המס, ובכך היא למעשה מחזירה את הגלגל לאחור, ומאפשרת מתן הטבת מס באמצעות רשימה שמית של יישובים, בניגוד להלכת **נסר**. בנוסף, צוין כי ההרכב הלאומי של יישוב אינו נמצא כקריטריון בדבר חקיקה כלשהו לצורך הטבת מס, ובהיעדר נימוק לקריטריון, קרי, כאשר יש חשש ממשי כי הוא מלאכותי למעשה, הוא מעורר קושי משפטי בהיבטי שוויון. חוות הדעת הבהירה כי תוצאתה של הטבת מס בלתי מבוססת היא אפליה בין נישומים, וכי בהיעדר הבחנה רלוונטית, ובהיעדר תשתית המצדיקה זאת, יש בכך משום פגיעה בשוויון. יתר על כן, הטבת מס בלתי מבוססת חותרת תחת התכלית של מודל הטבות המס, שנועד למשוך אוכלוסייה משלמת מס ליישובים "חלשים". כאשר יישוב "חזק" מקבל הטבה, הדבר עשוי לבוא על חשבונו של יישוב "חלש" אחר באותו אזור, שבמצב דברים אחר האוכלוסייה משלמת המס הייתה מגיעה להתגורר בו.

במישור היישומי צוין בחוות הדעת כי היות שהגדרת "יישוב עירוני מעורב" בהצעת החוק היא רחבה ביותר, היא למעשה מעבירה את שיקול הדעת לממשלה ללא קביעת קריטריון ממשי. כן נכתב כי הצעת החוק אינה מתייחסת למגבלה הקיימת בסעיף 11 לפקודת מס הכנסה שלפיה יישובים שבהם יש מעל 85,000 תושבים אינם נכללים בהגדרת "יישוב מוטב", וכי תחת ההנחה שההצעה אינה מתכוונת להתעלם ממגבלה זו, וכי הכוונה היא ליתן הטבת מס ליישובים שבהם שיעור התושבים שאינה יהודים הוא גבוה באופן יחסי, הצעת החוק צפויה להעניק הטבת מס לתושבי **נוף הגליל בלבד**.

24. בסופו של דבר, החליטה ועדת השרים לתמוך בהצעת החוק בשלב זה, בכפוף לשלושה תנאים שצוינו בהחלטה: "**החוק יחול רק על ערים מעורבות השוכנות בנגב ובגליל ובשיעור בני מיעוטים העולה על 40%**"; "**הצעת החוק תוצמד להצעת החוק הממשלתית ותתמזג**

11

איתה" [יוער כי תנאי זה לא התקיים, שעה **<u>שלא</u>** הוגשה הצעת חוק ממשלתית בעניין]; "המשך הליכי החקיקה יקודמו בהסכמת משרד האוצר".[1]

החלטת ועדת השרים לחקיקה מצורפת ומסומנת **<u>מש/2</u>**.

25. ביום 12.11.2025 אושרה הצעת החוק במליאת הכנסת, והיא הועברה להכנה לקריאה ראשונה לוועדת הכספים של הכנסת.

<u>הדיונים בהצעת החוק</u>

26. ביום 24.11.2025 החלו הדיונים בהצעת החוק בוועדת הכספים. בפתח הדיון, חבר הכנסת ניסים ואטורי, אחד מיוזמי הצעת החוק, התבטא בדברים הבאים:

"קודם כל עומד לנגד עיניי, מעבר לזה שאני נציג של הצפון, חיזוק של היישובים המעורבים. לא בטוח שבהחלטות ממשלה לאורך השנים ניתן עדיפות ליישובים מעורבים לחיזוק, בעיקר בפריפריה.

אנחנו רואים את שינוי צביון האוכלוסייה בצורה ממארת ממש. נמצאים אנשים באמת חשובים ויקרים שמתיישבים באזור הגליל. הגליל משנה את אופיו. אנחנו צריכים לחזק את האוכלוסייה היהודית ובכלל, אני חושב שכולם ירוויחו מחוק הזה שייתן בעצם חיזוק לאוכלוסייה וימשוך אוכלוסייה נוספת, חזקה. יש אוכלוסיות חזקות ביישובים עצמם. אני חושב שהאוכלוסייה דווקא באזור של הפריפריה, ביישובים המעורבים, צריכים תמיכה. יש להם אתגרים מיוחדים בערים האלה, ולכן הגשתי את הצעת החוק, ואני מבקש מכולם באמת לתמוך בה, כי אין פה עניין של עדות - אנחנו יודעים את זה, ולכן אני חושב כל תמיכה בפריפריה שממנה הגעתי, היא ברוכה, בעיקר כשמדובר ביישובים כאלה שצריכים את התמיכה שלנו."[2]

חבר הכנסת אופיר כץ, שנמנה אף הוא עם יוזמי הצעת החוק, אמר את הדברים:

"[...] לעיר מעורבת יש אתגרים רבים שהממשלה הכירה בהם לאורך השנים, כפי שהיה פה גם השר ושם את הדגש על מה שנעשה ומה שהממשלה הנוכחית הולכת לבצע, בדגש על ערים מעורבות, ולעיר מעורבת בפריפריה אתגרים כפולים ומכופלים, ודאי בשנים האחרונות בשל בעיות ביטחון פנימיות שמאתגרות את הרצון להתגורר בהן. הטבות מס הן מנגנון שמושך אוכלוסייה חזקה. **בהחלטת ועדת שרים נקבע, שיש לתמרץ אוכלוסייה יהודית להתגורר בעיר מעורבת כדי למנוע הגירה שלילית של אוכלוסייה בעיר מעורבת**

[1] קישור להחלטת ועדת שרים לחקיקה – https://www.gov.il/he/pages/dec-3481.

[2] פרוטוקול דיון מיום 24.11.2025, עמ' 2.

12

שהאוכלוסייה הלא יהודית בה עומדת על 40%. זו עמדה שנובעת מהשנים האחרונות שבהן עיר מעורבת בפריפריה חוותה קשיים ביטחוניים ופרעות שמעמידות גם קריטריון ביטחוני להטבות מס וגם קריטריון הנובע מהצורך בחיזוק האוכלוסייה החזקה בה."[3]

27. ראש העיר נוף הגליל השתתף בדיונים של הוועדה בהצעת החוק. גם ראשי הערים עכו, מעלות תרשיחא, רמלה ולוד התייצבו לדיונים בהצעת החוק, הציגו את האתגרים הייחודיים לערים שלהם, והביעו את תמיכתם בהצעת החוק ובהרחבת תחולה גם לערים מעורבות אחרות ברחבי הארץ. ראש עיריית נוף הגליל, מר רונן פלוט, התייחס לכך שנוף הגליל היא העיר המעורבת עם השיעור הגבוה ביותר של תושבים שאינם יהודים, תוך שציין כי כ-52%-53% מתושבי עירו אינם יהודים. ראש העיר ציין שבהצגת ההצעה לא התייחסו חברי הכנסת המציעים באופן מפורש לנוף הגליל.[4] על כך הגיבו חברי הכנסת כי "**אסור לו להגיד את המילה נוף גליל, בגלל שאז משרד המשפטים יפסול את החוק**" (עמ' 7). חבר כנסת אחר ציין כי יצביע "**בעד רונן פלוט**".[5]

יצוין כי ראש עיריית מעלות תרשיחא ציין בדבריו כי מעלות תרשיחא אינה עומדת בקריטריון של 40% שנדון בשלב זה בוועדה, וכי שיעור התושבים הלא יהודים בה עומד על כ-36%. בהקשר זה אף רכזת פנים באגף התקציבים במשרד האוצר ציינה כי על פי הנתונים שנמצאים בידיהם אין אף רשות מקומית שחוצה את שיעור 40% תושבים מהאוכלוסייה הערבית, למעט נווה שלום. ביחס לכך השיב ראש העיר של נוף הגליל כי יש להתייחס לשיעור האוכלוסייה הלא יהודית בעיר, וכי עירו עומדת בקריטריון זה.[6]

28. למחרת, 25.11.2025, התקיים דיון נוסף בוועדה, ובמסגרתו הציגו נציגי הייעוץ המשפטי לממשלה ורשות המיסים את הקשיים בהצעת החוק. נציגת הייעוץ המשפטי לממשלה חזרה על האמור בחוות הדעת שהוגשה לוועדת השרים לחקיקה, וציינה כי המחוקק הוא שאמור לקבוע את הקריטריון למתן הטבות מס, ואילו ההצעה מוסרת את הסמכות הזו לידי הממשלה, ללא הבניה של שיקול הדעת ובהיעדר תשתית עובדתית מספקת. כן צוין כי גם אם יוחלט לקבוע בחקיקה קריטריון של 40%, חלף האפשרות שהממשלה תקבע מי היישובים שיזכו בהטבה, מתעוררת שאלה אם הרכב לאומי של עיר הוא נתון שמצריך ומצדיק הטבת מס. כמו כן, צוין כי לא הוצגה במסגרת ההצעה תשתית עובדתית שמלמדת על הצדקה שכזו. כן הודגש כי "השיח שמדבר על לתמרץ יהודים לעבור לעיר מסוימת מעורר קושי רב שאין צורך להרחיב בו".[7]

---

[3] שם.

[4] שם, ראו בעמ' 3 ו-4.

[5] שם, ראו דברי ח"כ משה גפני בעמ' 8, וכן התייחסותו של ח"כ ואטורי בעמ' 7.

[6] שם, עמ' 7 ועמ' 10.

[7] פרוטוקול דיון מיום 25.11.2025, עמ' 8.

13

29. בדיונים הבאים בהצעת החוק שב ועלה עניינה הקונקרטי של נוף הגליל, ונידונה החשיבות של הצעת החוק ביחס אליה. כך, השר זאב אלקין, שר במשרד האוצר, שהשתתף בדיון שהתקיים בוועדת הכספים ביום 8.12.2025, התייחס לייחודיות של נוף הגליל בהיבט הנתונים הדמוגרפיים, ולגידול המשמעותי בשיעור האוכלוסייה הערבית בעיר, אשר לדבריו לא קיים "**באף עיר אחרת בערים מעורבות**"[8].

גם ח"כ ואטורי, מיוזמי ההצעה כאמור, התמקד בדבריו בוועדה בצורך החיוני לסייע לנוף הגליל במניעת הגירה שלילית של תושבים וכן להציע תמריץ לאוכלוסיות מבוססות לעבור לגור בעיר. מדבריו עלה גם רושם שממנו ניתן להבין כי הצעת החוק הוגשה מלכתחילה על מנת להעניק הטבת מס לתושבי נוף הגליל, זאת הגם שהדברים לא נוסחו כך באופן מפורש בהצעת החוק. כך, למשל, במסגרת הדיון שהתקיים ביום 8.12.2025 אמר ח"כ ואטורי: "[...] **המצב בנוף הגליל דורש התערבות מיידית שלנו. לכן הגשתי את הצעת החוק** [...]"[9].

30. במסגרת הדיונים בהצעת החוק, שבה ועלתה השאלה ביחס לקריטריון של 40% אוכלוסייה לא יהודית ביישוב, שנקבע על ידי ועדת השרים לחקיקה ואומץ להצעת החוק. הן הייעוץ המשפטי לוועדת הכספים הן הייעוץ המשפטי לממשלה ניסו לברר מה עומד מאחורי קריטריון זה ומה התשתית העובדתית שעל בסיסה הוא הוצע.[10] כן נשאל על ידי הייעוץ המשפטי לממשלה מדוע נבחר קריטריון שנוגע להרכב לאומי של יישוב, על כלל הקשיים שהוא מעורר, וככל שיש בו כדי להיות אינדיקציה לעניין אחר, כגון מצב סוציו-אקונומי, מדוע לא ניתן לקבל מענה באמצעות הוראות סעיף 11 לפקודה. הובהר שוב ושוב כי יש צורך להציג תשתית עובדתית שתצדיק בחירה בקריטריון, מכל סוג, ולהימנע מקריטריון מלאכותי שנועד "לתפור" הטבה ליישוב ספציפי, וכן להסביר כיצד הטבת המס משרתת את התכלית של התמודדות עם אתגרים הייחודיים לערים מעורבות ומה התזה ביחס אליהם. בקשר לקריטריון זה, ובהקשר של סוגיית המלאכותיות שלו, יוזכר כי לפרקים דובר על ערים מעורבות ככאלה שיש בהן שיעורי פשיעה גבוהים ופגיעה בביטחון האישי. באחד מגלגולי ההצעה הוכנס סעיף שדיבר במפורש על ביטחון אישי, אולם הוא נמחק בהמשך.

31. בעקבות הדיונים בוועדה במסגרת הכנתה של הצעת החוק לקריאה ראשונה, הוחלט שיישוב עירוני מעורב יהיה במדד פריפריאלי 1-5, כך שייכללו רק יישובים בנגב ובגליל, ויוגדר כך: "**עירייה או מועצה מקומית, למעט מועצה אזורית, שבה שיעור התושבים הלא יהודים הוא בשיעור שנע בין 35% עד 55%, בהתאם לפרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה; או שיעור התושבים היהודים הוא בשיעור שנע בין 35% ל-55%, בהתאם לפרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.**". הייעוץ המשפטי של ועדת הכספים הסביר כי

[8] דיון מיום 8.12.25, עמ' 4.

[9] שם, עמ' 12-13.

[10] שם, עמ' 27.

14

שיעור זה באוכלוסייה מאפיין את "שכבת הביניים של יישובים מעורבים".[11] כמו כן, הוחלט בוועדה להעלות את שיעור הזיכוי ממס מ-7% ל-12%.

32. ביום 31.12.2025 אושרה הצעת החוק בקריאה ראשונה במליאת הכנסת. במסגרת דברי ההסבר להצעת החוק לקריאה הראשונה נכתב בין היתר כי "יש יישובים שהאוכלוסייה בהם מעורבת ובשל קרבתם ליישובים שתושביהם זכאים להטבות מס גבוהות יותר, יש מהם הגירה שלילית ונטישת אוכלוסייה אמידה אל היישובים האלה. לנוכח הצורך להמשיך ולחזק יישובים שבהם אוכלוסייה מעורבת לשם פיתוחם, חיזוק התושבים בהם ושמירה על מרקם חיים משותף ועל ביטחונם האישי של התושבים בהם, מוצע לקבוע הטבות במס לתושבי יישובים עירוניים מעורבים. לפיכך, מוצע להגדיר יישוב עירוני מעורב כעירייה או מועצה מקומית, למעט מועצה אזורית, ששיעור תושביה שאינם יהודים הוא בין 35% ל-55% מכלל תושביה או ששיעור תושביה היהודים הוא בין 35% ל-55% מכלל תושביה, לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה".

33. כפי שצוין על ידי הייעוץ המשפטי לממשלה במסגרת הדיונים בוועדת הכספים, גם ביחס לקריטריון החדש לא הוצגה כל תשתית של ממש, ולמעשה דומה היה כי מדובר אפוא בקריטריון שהוא מלאכותי, היות שלא הונחה תשתית שמבססת ייחודיות של ערים מעורבות שמצדיקה מתן הטבות מס; האחוזים שדובר עליהם מראשית הדרך היו כאלה שנועדו להתאים את ההצעה להרכב הדמוגרפי של נוף הגליל, תוך שהדברים נאמרו במפורש וקיבלו ביטוי בפרוטוקול; וגם מבחינה תוצאתית רק עיר אחת נהנתה מיצירת הטבת מס הודות לקריטריון – נוף הגליל. אשר לשתי הערים הנוספות שהתברר כי נכנסו בגדר הקריטריון, עכו ומעלות תרשיחא, לגביהן לא דובר ביצירתה של הטבת מס. זאת שכן תושבי מעלות תרשיחא מקבלים ממילא הטבת מס בשיעור של 14% מכוח סעיף אחר, ותושבי עכו קיבלו ממילא הטבת מס בשיעור של 12% שהוארכה מעת לעת, ולאחרונה ביום 11.1.2026. יוער בהקשר זה כי גם תיקון החקיקה בעבר שהעניק לעכו הטבת מס התחיל בהצעת חוק פרטית שהגדירה "יישוב עירוני מעורב", אולם בשל המלאכותיות של הקריטריון הוא לא נתקק בשעתו. תחתיו נתקק קריטריון מקובל אחר, שבגדרו נכנסו הן עכו הן יישובים נוספים. משכך, במבחן התוצאה, מדובר היה בהצעת חוק שמעניקה דה פקטו הטבת מס רק ליישוב אחד. בתשובה לכך הציעו חברי הכנסת להעלות את התקרה של ההכנסה, כך שעכו תקבל הטבה מסוימת כתוצאה מהחוק, והוא יתייחס ליותר מעיר אחת. הייעוץ המשפטי לממשלה הבהיר שלא הוצגה כל תשתית עובדתית ביחס להצדקה להעלות את התקרה לעכו.[12] חרף האמור הוחלט לבסוף להעלות את התקרה באופן שיקנה הטבה גם לתושבי עכו, מעבר לזו שהיו זכאים לה בין כה וכה: החוק העלה לה את תקרת ההטבה מ-186,000 ל- 226,560 ₪ (ובמילים אחרות, תוצאת לוואי שלו היא שנישומים אמידים יותר בעכו זוכים להיקף הטבה גדול יותר).

[11] דיון מיום 16.12.2025, עמ' 6.

[12] דיון מיום 25.3.2026, עמ' 10-11.

15

עוד צוין על ידי הייעוץ המשפטי לממשלה פעם נוספת כי הקריטריון שנקבע מעלה קושי משמעותי גם בשל המלאכותיות והיעדר התשתית, וגם בשים לב לכך שהוא מתייחס להרכב לאומי. הודגש כי האמירה המשתמעת שלפיה ביטחון אישי נפגע כתוצאה מהרכב לאומי מסוים של עיר טומנת בחובה קושי משמעותי, בין היתר כי יש יישובים, בעלי הרכב לאומי שונה, שבהם על פני הדברים הוא נפגע יותר.[13] ויודגש, כי הרכב לאומי כשלעצמו אינו בהכרח קריטריון פסול בהקצאת הטבות או תמיכות. הוא מופיע בהחלטות ממשלה שונות, בדרך כלל בשיעורים אחרים, ואף בחקיקה. אלא שבמקרה שלפנינו עלה כאמור כי השימוש בו היה מלאכותי ונועד "לתפור" קריטריון שיאפשר להיטיב עם נוף הגליל בלבד ולא עם ערים סמוכות לה, כאלה ששיעור התושבים הערבים בהן גבוה יותר, לכאורה רק בשל כך שאינן מעורבות.

34. לאחר דיונים בוועדת הכספים בהכנת הצעת החוק לקריאה שנייה ושלישית (בימים 4.2.2026 ו-25.3.2026) אושרה ביום 30.3.2026 הצעת החוק בקריאה שנייה ושלישית, ולמחרת, 31.3.2026, פורסם החוק ברשומות והוראותיו נכנסו לתוקפן רטרואקטיבית מתחילת שנת 2026.

החוק קובע, כהוראת שעה שחלה על שנות המס 2026 עד 2029, הטבת מס, בקובעו כי לגבי שנות המס האלה יתווסף לסעיף 11 לפקודת מס הכנסה סעיף-קטן (ב3), הקובע כדלקמן:

"(ב3) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב עירוני מעורב מוטב כהגדרתו בחוק עידוד יישוב עירוני מעורב (הוראת שעה), התשפ"ו–2026 [הוא החוק מושא העתירה; הח"מ], זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור כאמור בפסקה (3) שבסעיף קטן (ב)[14] עד לתקרת הכנסה של 226,560 שקלים חדשים, ובלבד שאם הוא זכאי באותה שנה לזיכוי כאמור וכן לזיכוי אחר לפי הוראות סעיף זה, הברירה בידו לבחור באחד מהם."

בהתאם לסעיף ההגדרות בחוק (סעיף 1), "יישוב עירוני מעורב" לעניין החוק הוא "עירייה או מועצה מקומית, למעט מועצה אזורית, ששיעור תושביה שאינם יהודים הוא בין 35% ל-55% מכלל תושביה או ששיעור תושביה היהודים הוא בין 35% ל-55% מכלל תושביה, לפי פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה"; ו"יישוב עירוני מעורב מוטב" הוא "יישוב עירוני מעורב המשויך לאשכול 5 או לאשכול נמוך יותר במדד הפריפריאליות", כאשר "מדד הפריפריאליות" ו"פרסומי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה" הם כהגדרתם בסעיף 11(א) לפקודת מס הכנסה.

---

[13] דיון מיום 4.2.2026, עמ' 9-10.

[14] שם נקבע כך: "מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב מוטב שהניקוד הכולל שלו הוא 60 נקודות לפחות, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 12% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לתקרת הכנסה של 192,000 שקלים חדשים".

16

35. עוד נקבע בחוק כי "שרי הממשלה ידווחו לממשלה בכל שנה על תוכניות שגובשו לפי כל דין לקידום יישובים מעורבים; הדיווח יועבר לוועדת הכספים של הכנסת" (סעיף 3 לחוק), וכי "שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להאריך בצו את הוראות סעיף 11(ב3) לפקודת מס הכנסה, כנוסחן בחוק זה, לתקופות נוספות שלא יעלו על שנתיים כל אחת, בהתאם למדיניות הממשלה בנושא יישובים מעורבים" (סעיף 4 לחוק). כן נקבע בחוק כי חוק זה בא להוסיף על הטבות הניתנות לפי כל דין (סעיף 5 לחוק).

36. כן יוער כי ביום 13.4.2026 (כלומר לאחר חקיקת החוק) ניתנה במסגרת ישיבת הממשלה "הודעת הממשלה בעניין חשיבות קידום ערים מעורבות בנגב ובגלילי", שבה נאמר כי "לאור האתגרים החברתיים והכלכליים, אתגרי הפשיעה והביטחון האישי שאיתן מתמודדות הערים המעורבות בנגב ובגליל ולאור החשיבות אותה רואה הממשלה בחיזוק יישובים מעורבים כחלק ממדיניות הממשלה להביא לפיתוח כלכלי, לשיפור חיי הקהילה ולצמצום הפערים בין אוכלוסיות בערים המעורבות, תוך שימת לב מיוחדת ודגש על ערים מעורבות באזורי פריפריה בנגב ובגליל והכול לשם משיכת אוכלוסיות איתנות ליישובים אלו ועצירה של הגירה שלילית של אוכלוסיות אלה. לשם כך ובהמשך להחלטות ממשלה קודמות, הממשלה פועלת ותפעל לקידום תוכניות ייחודיות ולהקצאה של משאבים ייעודיים לערים מעורבות ובדגש גם על ערים מעורבות באזורי הנגב והגליל למתן מענים לחיזוק קהילתי, יציבות והגברת האטרקטיביות שלהן לתושבים קיימים וחדשים.".

"הודעת הממשלה בעניין חשיבות קידום ערים מעורבות בנגב ובגלילי" מיום 13.4.2026 מצורפת ומסומנת **<u>משי/3</u>**.

37. טרם שנעבור לפירוט העמדה המשפטית, יצוין כי בפני בית משפט נכבד זה תלויה ועומדת עתירה אחרת – בג"ץ 82617-06-26 **האגודה לזכויות האזרח נ' הכנסת** – שגם בה נטען כנגד הטבת מס שנחקקה במסגרת הצעת חוק פרטית לתיקון סעיף 11 לפקודת מס הכנסה, אשר קודמה בסמיכות לחקיקה מושא ההליך שבפנינו, תוך ששם ההטבה מתייחסת לנישומים תושבי אזור יהודה ושומרון. גם ביחס לעניין זה מתעוררים לעמדת הייעוץ המשפטי לממשלה קשיים משפטיים משמעותיים, בין היתר היות שלא הוצגה תשתית עובדתית שמצדיקה את קביעת הקריטריון שם, וזאת בדומה לענייננו.

<u>העמדה המשפטית</u>

38. ראשית יוזכר ויודגש, כי החוק מושא העתירה מקורו בהצעת חוק פרטית, אשר לא קדמה לה עבודת מטה ממשלתית, על מכלול ההליכים המקצועיים והמשפטיים הנלווים לגיבושה של הצעת חוק ממשלתית [ותוך שהצעה ראשונית בנושא שהועלתה מצד שר האוצר בפני גורמי המקצוע והייעוץ המשפטי (עוד בטרם עלתה הצעת החוק הפרטית לדיון בוועדת השרים לענייני חקיקה) עוררה לעמדתם קשיים מהותיים]. במהלך הליך החקיקה עמדו גורמי המקצוע בממשלה על הקשיים המהותיים הגלומים בהצעת החוק, ונציגי הייעוץ המשפטי לממשלה הצביעו על הקשיים החוקתיים המשמעותיים שמעורר ההסדר

17

שהתגבש, אשר באים לידי ביטוי גם בטענות העותרים. בנסיבות אלה, ובשים לב לכך שגיבוש החקיקה לווה על ידי הייעוץ המשפטי לכנסת, נראה כי עיקר המענה לטענות המועלות בעתירה ביחס להסדר החקיקתי שהתקבל מצוי מטבע הדברים לפתחה של הכנסת, היא משיבה 1.

39. לגופו של עניין, כפי שיפורט להלן, בהתאם למסגרת המשפטית שהותוותה על-ידי בית המשפט הנכבד בעניין **נסר**, החוק מעורר קשיים חוקתיים משמעותיים.

בית משפט נכבד זה עמד בעניין **נסר** בהרחבה על מהותן של הטבות מס ליישובים, על כך שעליהן להיקבע על יסוד קריטריונים ענייניים, שוויוניים ואחידים, ושמתן הטבות מס שלא על יסוד קריטריונים כאלה יש בו לעלות כדי פגיעה חוקתית בזכות לשוויון כנגזרת של הזכות לכבוד האדם המנויה בחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו.

40. אכן, לכנסת ולממשלה נתון מרחב שיקול דעת רחב בנוגע לחקיקת הטבות מס ליישובים, בהיות הטבת המס כלי מדיניות, כמתואר לעיל. בהתאם לכך, לא בנקל תיעשה התערבות שיפוטית בחקיקת הטבות מס ובשיקולי מדיניות שבבסיסה, הבאים לידי ביטוי בקריטריונים שנקבעים בחקיקה, תוך שאלה גם מושפעים ממציאות דינמית של מצב הדברים.

41. ואולם, חקיקה זו אינה חסינה מביקורת שיפוטית. כפי שעולה מן הדברים בעניין **נסר**, הגם שבית המשפט הנכבד עמד על כך שהטבות מס ליישובים אמנם כן הן עניין שבמדיניות למחוקק לענות בו, "מדיניות" זו אינה בבחינת "כרטיס פתוח" למתן הטבות מס באופן שרירותי, אלא עליהן לעמוד בדרישות הדין, ובמרכזו הדרישה לשוויון, ומכאן הדרישה לכך שהטבות המס יוענקו לפי קריטריונים ענייניים, לא מלאכותיים ו"למראית עין", שוויוניים ואחידים.

פשיטא, שדרישות אלה הן דרישות של מהות. קרי, לא ניתן "לעקוף" את הלכת **נסר** על דרך של קביעת קריטריון שנחזה להיות כללי, אבל שהלכה למעשה נועד להיטיב על יישוב מסוים כשלעצמו. הקביעות המהותיות של בית המשפט הנכבד בעניין **נסר** מובילות לכך שעל הקריטריון שנקבע להיות באופן מהותי כזה שמבוסס על שוויון וענייניות, וכן מבוסס תשתית ולא מלאכותי.

במילים אחרות, נפסק כי מרחב שיקול דעת, כתמיד, אינו שיקול דעת מוחלט ובלתי מוגבל, ובענייננו, הוא תחום על ידי הדין בכך שעל הקריטריונים, במהותם, להיות ענייניים, אובייקטיביים, שוויוניים ואחידים, אשר מבוססים על תשתית עובדתית המצדיקה אותם (כדי למנוע "תפירה" מלאכותית ושרירותיות, שהיא הדבר שבמוקד ההתמודדות של הלכת **נסר** עם הפרקטיקה החקיקתית שהתקיימה אז), באופן שיבטיח כי ההטבה אינה פוגעת בשוויון בין נישומים.

18

42. בעניינו, אמנם, החקיקה אינה על דרך של נקיבה בשם היישוב פשוטו כמשמעו, כפי שהיה בעניין **נסר**, אבל נסיבות העניין מעלות כי מהותית, דומה כי מדובר בפגם מסוג דומה. וזאת לא מעצם העובדה שהקריטריון שנקבע יוצר בפועל הטבת מס עבור יישוב אחד, אלא כיוון שהקריטריון נעדר תשתית המתבטאת בבחינה שוויונית ועניינית אמיתית ביחס ליישובים אחרים, והמלאכותיות שבו ניכרת הן מהיעדר בחינת הצורך בהטבה ביישובים סמוכים ולחלופין ביישובים מעורבים אחרים, הן מהליך החקיקה בכללותו. במצב דברים זה, החוק, מהותית, כמוהו כחוק שנוקב בשם של יישוב מסוים, הלכה למעשה. עצם העובדה שהחוק אינו נוקב בשם היישוב ("נוף הגליל"), אלא משתמש במילים של איפיונים כלליים, אין בו כדי לומר שהוא בהכרח חף מן הפגמים שבהם דיברה הלכת **נסר**.

כעולה מהלכת **נסר**, הפסול שמצא בית המשפט הנכבד בנקיבת שמות ספציפיים, והדרישה לקריטריונים, אין עניינו ב"אסתטיקה" לשונית-נסחית פורמלית, ולא לכך נועדה הדרישה לקריטריונים. כפי שעולה היטב מן הפסיקה בעניין **נסר**, לוז הפסיקה נעוץ בחשש לחלוקה בלתי שוויונית ובלתי ענינית בין יישובים שונים (בין בכוונה בין תוצאתית), אשר הנקיבה בשמות היא הגילוי הפומבי שלה, ואשר קריטריונים – עניינים, שוויוניים וגלויים – הם שאמורים למנוע אותה. במילים אחרות, אין די בכך שהטבת המס תנוסח במילים כלליות ולא בנקיבת שם יישוב, אלא המהות היא העיקר; וכאשר ממכלול התשתית עולה כי הלכה למעשה ה"קריטריון" שנקבע נועד להיטיב עם יישוב מסוים שלא על פי בחינה שוויונית וענינית אמיתית ביחס ליישובים אחרים, ובכך הדבר אף יכול שיעלה כדי שרירות, כי אז אותו "קריטריון" אינו עומד בטעמיה המהותיים של הלכת **נסר**.

43. כאשר בוחנים את מכלול הנסיבות בענייננו, עולה הרושם, והחשש הממשי, כי הלכה למעשה, החקיקה, על אף הקריטריון בעל החזות הלשונית הכללית שנקבע בה, כוונה להעלות ברשתה, בעיקרו של דבר, רק את נוף הגליל ללא תשתית ומבלי שהדברים נעשו בדרך הראויה והשוויונית, וזאת תוך כרסום בהלכת **נסר** על כל המשתמע מכך; וכאמור לעיל, גם אין מדובר במקרה היחיד לאחרונה שבו חקיקת הטבות מס מעלה קשיים מסוג זה.

44. כך, בחוק בענייננו לא נקבעו, בניגוד למקובל בדרך כלל לגבי הטבות מס ליישובים (כעולה מההטבות השונות המפורטות בסעיף 11 לפקודת מס הכנסה), תבחינים על פי מדד כלכלי-חברתי או לפי קווי רוחב גיאוגרפיים. בהקשר זה יוזכר, וכנטען במפורט גם בעתירה, כי בסמוך מאוד לנוף הגליל (שעד העבר הלא רחוק נקראה נצרת עילית) נמצאת העיר נצרת, שכמעט כל תושביה הם ערבים. החוק מתעלם מהמדד החברתי-כלכלי, שנכון להיום עומד על 5 בנוף הגליל ועל 3 בנצרת. על כן, יש להניח, כי תוצאתה של חקיקה שהיתה מתחשבת במדרג חברתי-כלכלי כאמור, כמקובל לענייני הטבות מס, לא היתה מוציאה את נצרת. אכן, לא כל חקיקת מס מתייחסת למדד החברתי-כלכלי, אולם במקרה זה אין התחשבות לא בו ולא בקווי הרוחב הגיאוגרפיים.

19

בהקשר זה, גם יוזכרו שוב דברי בית משפט נכבד זה בעניין **נסר** – שהובאו במפורט לעיל – בעניין הבחנה בין יישובים יהודיים ולא יהודיים הסמוכים זה לזה והיותה של סיטואציה כזו מצביעה על חשד להבחנה "יחשודה".

בענייננו, יוצא אפוא שנישומים שהם תושבי נוף הגליל נהנים מהטבת מס (ההטבה המקסימלית עומדת על 27,187 ₪ בשנה) ואילו שכניהם תושבי נצרת אינם נהנים ממנה.

כמו כן, נקבע כזכור קריטריון בדבר שאלת הרכבה המעורב של העיר, מבחינת היות תושביה יהודים או לא יהודים. מעבר לכך שקריטריון כזה עשוי להעלות מורכבות משפטית כשלעצמו (ויוער כי עד לחקיקת החוק מושא העתירה לא נחקקה הטבת מס ליישוב על רקע כזה[15]), לא הובא במסגרת דיוני החקיקה הסבר של ממש מדוע נבחרו דווקא השיעורים שנקבעו (35%-55% תושבים יהודים או לא יהודים). מעבר לכך, יוצא גם – תוצאתית – שהקריטריון שנבחר מביא לכך שהחוק יוצר הלכה למעשה הטבת מס חדשה רק עבור נוף הגליל (שכן עכו ומעלות תרשיחא נהנו מהטבת מס, שוות ערך או אף גדולה יותר, עוד קודם, ותוך שמה שהחוק הקנה לעכו הוא רק את תקרת ההכנסה שהוגדלה – וגם זאת, ללא הסבר של ממש[16]). כך, גם לא הובא במסגרת דיוני החקיקה הסבר מפורט וממצה כיצד זה שערים מעורבות אחרות אינן זוכות להטבת המס המדוברת.

---

[15] יוער, כי הקריטריון בדבר "מעורבות" היישוב לעניין הטבת מס (שעד החוק מושא העתירה דנן לא הופיע בחקיקה הנוגעת להטבות מס) נידון בעבר, בשנת 2020, בוועדת הכספים, בדיונים שעסקו בהטבות מס ליישובים. במסגרת הדיונים שם עמד הייעוץ המשפטי לממשלה, בדומה לענייננו, על הקשיים המשפטיים הכרוכים בקריטריון כזה, שגם לא היה קיים עד כה בחקיקה בנושא זה, ובכלל זה שיש גם לבחון האם הקריטריון הוא מלאכותי או מבוסס, ולבסוף אכן לא נחקק קריטריון כזה. אף הייעוץ המשפטי לכנסת עמד אז על כך שקריטריון מעין זה אינו חף מקשיים משפטיים, תוך שבהקשר זה עמד מצידו גם על הצורך בהחלטת ממשלה בעניין בדבר המדיניות הממשלתית בנושא.

ראו פרוטוקול דיון מיום 20.7.2020 בנושא "הסדרת נושא הטבות המס ליישובים בפריפריה", עמ' 26 (https://m.knesset.gov.il/APPS/committees/lobby/sessions/2142924); פרוטוקול דיון מיום 10.8.2020 בנושא "הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (הטבות מס ליישובים), התש"ף-2020 (פ/545/23)", עמ' 6-7, 16, 19 (https://main.knesset.gov.il/apps/legislation/main/bills/2087321); פרוטוקול דיון מיום 26.8.2020 בנושא "הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (הטבות מס ליישובים), התש"ף-2020", עמ' 4 (https://m.knesset.gov.il/APPS/committees/lobby/sessions/2145362); פרוטוקול דיון מיום 2.11.2020 בנושא "הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 256) (הטבות מס ליישוב עירוני מעורב), התש"ף-2020", עמ' 2, 4-6 (https://m.knesset.gov.il/APPS/committees/lobby/sessions/2148005).

[16] אלה הנתונים ביחס לשלוש הערים כפי שנמסרו מרשות המיסים בהתבסס על הלמ"ס:

עיר	שיעור הטבת מס	תקרה	שיעור יהודים		שיעור "ערבים + אחרים ("לא יהודים")	
			אומדני אוכלוסייה סוף 2024	אומדני אכלוסייה ארעיים אוקטובר 2025	אומדני אוכלוסייה סוף 2024	אומדני אכלוסייה ארעיים אוקטובר 2025
מעלות-תרשיחא	14%	259,920	63.3%	63.1%	36.7%	36.9%
עכו	12%	186,000 לאחר חתוך: 226,560	55.0%	54.8%	45.0%	45.2%

20

יוער כי לאורך הליך החקיקה עלתה האפשרות לקבוע כי על שר האוצר לשקול את מצב הביטחון האישי של התושבים בבואו להחליט אם להאריך את הוראת השעה. לגבי הצעה זו נשמעה ביקורת לפיה לא ברור מדוע יש להבחין בין יישובים מעורבים ליישובים לא מעורבים. הבחנה זו נערכה ללא ביסוס, זאת ודאי כאשר ידוע כי אתגרים בהיבט ביטחונם האישי של התושבים אלה קיימים בשנים האחרונות בחומרה מיוחדת דווקא בערים ערביות. לבסוף הצעה זו ירדה מהפרק, ונותר הנוסח שמתייחס ל"**מדיניות הממשלה בנושא יישובים מעורבים**".

ולכל זאת, יש להוסיף גם את ההתבטאויות שעלו במהלך הליך החקיקה, כפי שהובא לעיל וכן בעתירה, שמהן עלה הרושם הלא מבוטל בדבר זה שמלכתחילה נועדה הטבת המס לנוף הגליל. לאורך הליך החקיקה נדון שוב ושוב הצורך של נוף הגליל בהטבת המס, זאת מבלי שנבחן הצורך של נצרת הסמוכה לה או השלכות מתן ההטבה עליה (לרבות השלכה על היישובים הצמודים לה).

45. מכלול זה של נסיבות מעלה אפוא כי החוק מושא העתירה מעורר קשיים חוקתיים משמעותיים, בראי הלכת **נסר**, ודומה כי יש בו כדי לנסות ולכרסם בה ובטעמיה המהותיים, שעה שמתקבל הרושם הלא מבוטל כי כל מטרתה של החקיקה היתה להעניק הטבת מס חדשה לנוף הגליל בלבד ומבלי שהדבר לווה בתשתית מקצועית מבוססת, שתהווה הצדקה מספקת ועניינית לכך. כאמור, הלכת **נסר** אינה הלכה בדבר אסתטיקה נסחית-חקיקתית פורמלית שבגינה אין לנקוב בשם של יישוב ספציפי אלא בקריטריון, אלא עניינה הוא בקביעת קריטריונים ענייניים ושוויוניים, כך שאין בעצם ניסוח הנחזה להיות כללי כדי להוביל למסקנה שמדובר בקריטריון העומד בכללים. מקום בו קריטריון כזה משמש כסות לבחירה ביישוב מסוים, הרי שמהותית אין הבדל של ממש בינו לבין נקיבה בשם היישוב לעניין הקושי החוקתי שהוא מעורר.

לעמדת המדינה, בהמשך לדברים שהובעו על ידי גורמי הייעוץ המשפטי לממשלה, החוק מעורר אפוא קשיים חוקתיים משמעותיים, המחייבים לכל הפחות בחינה מחודשת של הסוגיה. בצד האמור, בימים אלה הושבעה כנסת חדשה והחלו הליכים לכינונה של ממשלה חדשה, ובשים לב לאופייה של הסוגיה ולמכלול השיקולים הכרוכים בה, נראה שמטעמי כיבוד לעמדת המדינה, טרם הכרעה משפטית בסוגיה, יש מקום לאפשר לכנסת ולממשלה להידרש לנושא על מנת שיוכלו לבחון את האפשרות ליתן מענה לקשיים האמורים.

כמו כן, כפי שצוין לעיל, בימים אלה נערכת בחינה כוללת ורחבת היקף ביחס למדיניות המס בכללותה, בהקשר של מיסוי הכנסות מעבודה, שיעורי המס והפטורים הקיימים

נוף הגליל	0% לאחר החוק – 12%	226,560	47.2%	46.5%	52.8%	53.5%

21

בפקודת מס הכנסה. עבודת המטה מבוצעת על ידי צוות מקצועי הכולל את אגף תקציבים, רשות המיסים, מנהל הכנסות המדינה ונציגים מבנק ישראל. תוצריה של עבודת מטה זו עתידים להיות מוצגים כהמלצת הדרג המקצועי לממשלה החדשה שתוקם לאחר הבחירות. במסגרת עבודת הצוות, וכחלק מגיבוש ההמלצות בדבר מדיניות ההטבות והפטורים הקיימים בפקודה, נבחנת גם מדיניות מתן הטבות המס לתושבי "ישובים מוטבים" בהתאם לסעיף 11 לפקודת מס הכנסה – **בכל הארץ**. בהקשר זה, נבחן גם האופן שבו הטבות המס משתלבות עם שאר הטבות המס בפקודה, וכן נבחנים שינויים במודל הקיים של הטבות המס לישובים, בהתחשב בתכליתו, לצורך טיובו, הגברת האפקטיביות שלו ופישוטו.

היום, ט' בכסלו התשפ"ז
19 בנובמבר 2026

יונתן נד"ב, עו"ד
סגן בכיר א' במחלקת הבג"צים
בפרקליטות המדינה

נעם נורקין ברלב, עו"ד
עוזרת ראשית במחלקת הבג"צים
בפרקליטות המדינה

22